

대 법 원

제 2 부

판 결

사 건	2016두50792 증여세부과처분취소
원고, 상고인	원고 소송대리인 법무법인 서울다솔 담당변호사 민병일 외 2인
피고, 피상고인	삼성세무서장 소송대리인 법무법인 케이씨엘 담당변호사 이제승
원 심 판 결	서울고등법원 2016. 8. 16. 선고 2016누33027 판결
판 결 선 고	2019. 6. 13.

주 문

상고를 기각한다.

상고비용은 원고가 부담한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 상고이유보충서 기재는 상고이유

를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 사안의 개요

가. 소외 1은 1998. 12. 31. 그가 보유하던 주식회사 코리막스(이하 '코리막스'라 한다) 발행의 비상장주식 188,000주를 원고에게 명의신탁하는 약정을 체결하였고, 이에 따라 원고는 같은 날 위 주식에 관하여 자신의 이름으로 명의개서를 마쳤다.

나. 원고는 2000. 12. 31. 소외 2 앞으로 명의개서되어 있던 소외 1의 코리막스 주식 5,000주에 관하여, 2001. 12. 31. 소외 3, 소외 4, 소외 5, 소외 6, 소외 7 앞으로 명의개서되어 있던 소외 1의 코리막스 주식 110,000주에 관하여 각각 자신의 이름으로 명의개서를 마쳤다.

다. 원고는 2003. 12. 31. 서울지방국세청장의 2003년 8월경 세무조사시 명의신탁 및 명의도용으로 확인된 소외 7, 소외 6, 소외 8, 소외 9 명의의 코리막스 주식 118,000주에 관하여, 2004. 12. 31. 소외 10, 소외 11, 소외 12 앞으로 명의개서되어 있던 소외 1의 코리막스 주식 51,392주에 관하여 각각 자신의 이름으로 명의개서를 마쳤다.

라. 서울지방국세청장은 2012. 1. 11. 원고에 대한 세무조사를 실시하면서 구 국세기본법(2017. 12. 19. 법률 제15220호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제81조의7 제1항 단서에 따라 원고에게 사전통지를 하지 아니하였고, 위 세무조사 당일 원고에게 조사대상세목을 '자금출처조사', 조사대상기간을 '2003. 1. 1. ~ 2004. 12. 31.', 조사기간을 '2012. 1. 11.부터 2012. 2. 20.까지', 조사사유를 '귀하의 자산취득자금 증여 혐의 검증을 위하여 조사대상자로 선정되었습니다'라고 통지하였다. 또한 서울지방국세청장은 2012. 2.경 원고에 대한 세무조사 범위를 확대하면서, 세목을 '자금출처조사', 확대

기간을 '1996. 1. 1. ~ 2002. 12. 31.', 확대범위를 '기간 중 코리막스의 주식 취득자금 출처', 확대사유를 '소외 1로부터 코리막스의 주식을 명의수탁 받은 시기가 다른 과세 기간으로 연결되어 있음'이라고 통지하였다.

마. 피고는 원고가 소외 1로부터 코리막스 주식을 명의신탁받은 것으로 보고 2012. 10. 12. 원고에게 각 가산세를 포함한 1998년 증여분 증여세, 2000년 증여분 증여세, 2001년 증여분 증여세, 2003년 증여분 증여세, 2004년 증여분 증여세를 각 결정·고지하였다. 이후 피고는 2015. 9. 21. 1998년 증여분 증여세 부과처분을 제외한 나머지 각 증여세(가산세 포함) 부과처분 중 각 가산세 부분을 직권취소한 후 2000년, 2001년, 2003, 2004년 각 증여분 증여세에 대한 각 가산세를 결정·고지하였다(이하 대법원의 심판대상인 1998년 증여분 증여세 본세 부과처분과 가산세를 포함한 나머지 각 증여세 부과처분을 '이 사건 각 처분'이라 하고, 이 사건 각 처분 중 가산세 부과처분을 '이 사건 각 가산세 부과처분'이라 한다).

2. 상고이유에 대한 판단

가. 세무조사절차에 위법이 있다는 주장에 대하여

원심은 구 국세기본법 제81조의7 제1항, 구 국세기본법 시행령(2018. 2. 13. 대통령령 제28644호로 개정되기 전의 것) 제63조의6의 각 규정 내용과 원심 판시와 같은 사정 등에 비추어, 이 사건은 원고에게 사전통지를 하는 경우 증거인멸 등으로 조사목적 달성을 달성할 수 없는 경우에 해당하고, 조사대상 세목도 통지하였다고 할 것이므로, 피고가 원고에 대한 세무조사에 착수하거나 조사범위를 확대하면서 사전통지절차를 위반하거나 조사대상 세목을 원고에게 고지하지 않은 절차상 위법을 저질렀다고 볼 수 없다고 판단하였다.

관련 법리와 기록에 비추어 원심판결 이유를 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 세무조사의 사전통지절차 및 통지방식에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

나. 명의신탁 합의가 없었다는 주장에 대하여

원심은 판시와 같은 사정에 비추어 소외 1과 원고 사이에 2000년, 2001년, 2003년, 2004년경 최소한 코리막스 주식의 명의신탁에 관한 묵시적 약정은 존재하였던 것으로 보인다고 판단하였다.

위와 같은 묵시적 약정이 없었다는 이 부분 상고이유 주장은 결국 사실심인 원심의 전권에 속하는 증거의 취사선택과 사실인정을 다투는 취지에 불과하여 적법한 상고이유로 보기 어렵다. 나아가 원심의 판단을 기록에 비추어 살펴보더라도 논리와 경험의 원칙을 위배하고 자유심증주의의 한계를 벗어나 사실을 인정하였다거나 묵시적 명의신탁에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

다. 조세회피목적 관련 주장에 대하여

1) 구 상속세 및 증여세법(2002. 12. 18. 법률 제6780호로 개정되기 전의 것과 2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되기 전의 것, 이하 상속세 및 증여세법을 '상증세법'이라 한다) 각 제41조의2 제1항 본문 및 구 상증세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것) 제45조의2 제1항 본문은 '권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산에 있어서 실제 소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세기본법 제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날에 그 재산의 가액을 명의자가 실제 소유자로부터 증여받은 것으로 본다'고 규정하면서, 그 단서 제1호에서 '조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 한 경우에는 그러하지 아니하다'고 규정하는 한

편, 같은 조 제2항 본문은 '타인의 명의로 재산의 등기 등을 한 경우 조세회피의 목적이 있는 것으로 추정한다'고 규정하고 있다[구 상증세법(1998. 12. 28. 법률 제5582호로 개정되기 전의 것) 제43조 제1항 제1호, 제2항, 구 상증세법 시행령(1998. 12. 31. 대통령령 제15971호로 개정되기 전의 것) 제32조 제1항도 명의신탁 증여추정 규정이기는 하나 동일한 취지이다].

2) 원심은 양도자가 소득세법상의 양도소득과세표준신고 등과 함께 소유권변경내역을 신고하는 경우에는 조세회피의 목적이 있는 것으로 추정하지 아니한다는 취지의 구 상증세법 제41조의2 제2항 단서(2002. 12. 18. 법률 제6780호로 신설된 것, 2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 구 상증세법 제45조의2 제2항 단서 조항도 동일한 내용이다)는 주식의 양도가 있었음에도 양수인이 장기간 명의개서를 마치지 아니하여 주식의 양도인에게 명의신탁 증여의제에 따른 증여세가 부과되는 경우에 적용되는 것이고, 원고 명의로 명의개서가 이루어진 이 사건에서는 조세회피목적이 없었다는 점에 관한 증명책임이 이를 주장하는 명의자에게 있다고 전제한 다음, 각각 새로운 명의신탁에 해당하는 이 사건 각 명의신탁에 있어 조세회피의 목적이 없었다고 인정될 정도로 조세회피와 상관없는 뚜렷한 목적이 있었다거나 그 명의신탁 당시나 장래에 회피할 조세가 없었다는 점에 관하여 증거가 부족하다는 이유로 이와 다른 전제의 원고 주장을 배척하였다.

3) 앞서 본 규정과 관련 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 논리와 경험의 원칙을 위배하고 자유심증주의의 한계를 벗어나 사실을 인정하였다거나, 명의신탁 증여추정 또는 의제의 조세회피목적에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

라. 명의신탁 증여추정 또는 의제의 경우 신고의무가 없다는 주장에 대하여

1) 구 상증세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것) 제68조 제1항 본문, 제4조 제1항 본문에 의하면, 증여세납부의무가 있는 수증자는 증여받은 날로부터 3월 이내에 증여세의 과세가액 및 과세표준을 관할세무서장에게 신고하여야 한다[구 상증세법(1999. 12. 28. 법률 제6048호로 개정되기 전의 것) 제68조 제1항도 위 규정과 동일하다].

2) 원심은 당사자의 합의에 의하여 증여를 받은 자뿐만 아니라, 법령에 의하여 증여받은 것으로 의제되거나 추정되는 자에게도 증여세의 신고의무가 있다고 보아야 하고(대법원 2003. 10. 10. 선고 2002두2826 판결 참조), 이러한 신고의무를 부과한다고 하여 명의수탁자의 헌법상 양심의 자유나 재산권 등을 침해한다고 보기 어렵다고 전제 한 다음, 원고와 같은 주식의 명의수탁자도 증여세의 과세가액 및 과세표준을 신고할 의무를 부담하므로, 원고가 증여세 신고서를 제출하지 않은 이상 1998년, 2000년, 2001년 각 증여분 증여세에 대한 부과제척기간은 15년으로 보아야 하고, 이 사건 각 가산세 부과처분 중 일반무신고가산세 부과처분도 적법하다는 이유로 이와 다른 전제의 원고 주장을 배척하였다.

3) 앞서 본 규정과 관련 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 명의신탁 증여추정 또는 의제에 있어 신고의무에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

마. 2003년 증여분 관련 이중과세 주장에 대하여

원심은 원고가 소외 13 외 4인에게 코리막스 주식을 명의신탁하였음을 사유로 부과된 증여세는 실질적으로 소외 1이 위 소외 13 등에게 코리막스 주식을 명의신탁한

것에 대한 증여세이므로, 위 증여세 부과처분에 대한 관계에서 소외 1이 2003년경 원고에게 명의신탁하였음을 이유로 한 2003년 증여분 증여세 부과처분은 이중과세에 해당하지 않는다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 이중과세에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

바. 과세표준 산정 기준일 관련 주장에 대하여

원심은 2003년 증여분 증여세 부과처분에 적용되는 구 상증세법(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되기 전의 것) 제41조의2 제1항 두 번째 괄호 부분('그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음날을 말한다')과 2004년 증여분 증여세 부과처분에 적용되는 구 상증세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 개정되기 전의 것) 제45조의2 제1항 두 번째 괄호 부분(위 괄호 부분과 동일한 내용이다)은, 주식의 양도가 있었음에도 양수인이 장기간 명의개서를 마치지 아니하여 주식의 양도인에게 명의신탁 증여의제에 따른 증여세가 부과되는 경우에 적용되는 것이고, 코리막스 주식을 명의신탁 받아 명의개서를 마친 원고와 같은 경우에는 위 각 조항의 본문(위 각 두 번째 괄호 부분을 제외한 부분)에 따라 실제로 명의개서가 이루어진 날을 기준으로 산정한 주식의 가액을 증여재산가액으로 하여야 하므로, 피고가 코리막스 주식의 명의개서일인 2003. 12. 31.과 2004. 12. 31.을 기준으로 증여재산가액을 산정한 것은 적법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 2003년 이후 명의개서된 주식의 과세표준 산정 기준일에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

사. 코리막스 주식 평가 방법의 위법 주장에 대하여

원심은 채택증거에 의하여 인정되는 그 판시와 같은 사정에 비추어 보면 원고가 주장하는 공매가액을 1998년, 2000년, 2001년, 2003년 및 2004년경 각각 원고에게 명의신탁된 코리막스 주식의 시가로 볼 수 없으므로 피고가 위 기간 동안 원고에게 명의신탁된 코리막스 주식의 가액을 보충적 평가방법에 따라 산정한 것은 적법하다고 판단하였다.

관련 규정과 법리에 비추어 기록을 살펴보면, 원심의 사실인정과 판단은 정당하고, 거기에 상고이유의 주장과 같이 논리와 경험의 원칙을 위배하고 자유심증주의의 한계를 벗어나 사실을 인정하였다거나 비상장주식의 시가 또는 그에 관한 보충적 평가방법의 적용에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

아. 재차증여가산 위법 주장에 대하여

1) 구 상증세법(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되기 전의 것, 이하 '종전 상증세법'이라 한다) 제47조 제1항은 증여세과세가액을 '증여일 현재 같은 법 제31조 내지 제45조의 규정에 의한 증여재산가액의 합계액에서 당해 증여재산에 담보된 채무로서 수증자가 인수한 금액을 차감한 금액으로 한다'고 규정하되, 같은 조 제2항은 당해 증여일 전 10년 이내에 동일인으로부터 받은 증여재산가액의 합계액이 1천만 원 이상인 경우에는 그 가액을 증여세과세가액에 가산하도록 규정하고, 같은 법 제55조 제1항은 '증여세의 과세표준은 같은 법 제47조의 규정에 의한 증여세과세가액에서 같은 법 제53조에 의한 증여재산 공제, 제54조에 의한 재해손실 공제의 금액을 차감한 금액으로 한다'고 규정하고 있었다.

한편 구 상증세법(2003. 12. 30. 법률 제7010호로 개정되고 2010. 1. 1. 법률 제

9916호로 개정되기 전의 것, 이하 '개정 상증세법'이라 한다) 제47조 제1항은 증여세과세가액을 '증여일 현재 같은 법의 규정에 의한 증여재산가액의 합계액[제40조 제1항 제2호, 제41조의3, 제41조의5, 제42조 제4항의 규정에 의한 증여재산(이하 '합산배제증여재산'이라 한다)의 가액을 제외한다]에서 당해 증여재산에 담보된 채무로서 수증자가 인수한 금액을 차감한 금액으로 한다'고 규정하되, 같은 조 제2항 본문은 종전 상증세법 제47조 제2항과 동일하게 10년 이내 재차증여의 경우 그 가액을 증여세과세가액에 가산하도록 하면서 단서에서 '합산배제증여재산의 경우에는 그러하지 아니하다'고 규정하고 있다. 나아가 같은 법 제55조 제1항은 '증여세의 과세표준을 ① 제45조의2의 규정에 의한 명의신탁재산의 증여의제에 있어서는 당해 명의신탁재산의 금액(제1호), ② 합산배제증여재산에 있어서는 당해 증여재산가액에서 3천만 원을 공제한 금액(제2호), ③ 그 외의 경우에는 같은 법 제47조 제1항의 규정에 의한 증여세과세가액에서 같은 법 제53조에 의한 증여재산 공제 및 제54조의 규정에 의한 재해손실 공제의 금액을 차감한 금액(제3호)에서 각 증여재산의 감정평가수수료를 차감한 금액으로 한다'고 규정하고 있다.

이와 같이 개정 상증세법 제47조 제2항이 10년 이내의 종전 증여재산과 관련하여 합산과세를 규정하고 있는 취지는, 원래 증여세는 개개의 증여행위마다 별개의 과세요건을 구성하는 것이어서 그 시기를 달리하는 복수의 증여가 있을 경우 부과분도 따로 하여야 하나, 동일인으로부터 받은 복수의 증여에 대하여는 이를 합산과세함으로써 누진세율을 피해 수 개의 부동산 등을 한 번에 증여하지 아니하고 나누어 증여하는 행위를 방지하기 위한 것이다.

2) 이러한 10년 이내 재차증여 가산규정의 입법취지와 체계 및 개정 연혁 등을 중

합적으로 고려하면, 10년 이내 재차 동일인의 명의신탁이 있어 증여로 의제되는 경우에도 재차증여 가산규정인 개정 상증세법 제47조 제2항이 적용된다고 해석함이 타당하다. 그 이유는 다음과 같다.

가) 재차증여 가산규정인 개정 상증세법 제47조 제2항은 단서에서 합산배제증여재산에 대한 규정이 추가된 외에는 종전 상증세법 제47조 제2항과 동일하고, 개정 상증세법 제47조 제1항은 증여로 의제된 명의신탁 재산가액이 합산배제증여재산에 해당한다는 취지의 명시적 규정을 두고 있지 않다.

나) 개정 상증세법 제55조 제1항은 증여세의 과세표준을 각 호의 1에 해당하는 금액에서 증여재산의 감정평가수수료를 차감한 금액으로 한다고 정하고 있는데, 그 제2호는 '합산배제증여재산에 있어서는 당해 증여재산가액에서 3천만 원을 공제한 금액'으로 별도로 규정하는 한편, 그 제1호는 '제45조의2의 규정에 의한 명의신탁재산의 증여의제에 있어서는 당해 명의신탁재산의 금액'이라고 정하고 있어 합산배제증여재산과는 별도의 항목으로 규정하고 있다.

다) 개정 상증세법 제55조 제1항에는 재차증여 가산규정의 배제여부에 대하여 따로 밝힌 규정이 없고, 오히려 그 각 호의 규정을 비교해 보면, 같은 법 제47조 제1항의 규정에 있는 각 증여재산들에 대하여 과세표준 산정시 공제를 얼마나 할 것인지에 대하여만 규정하고 있는 것으로 보인다(명의신탁재산에 관한 제1호에는 공제에 대한 내용이 없고, 합산배제증여재산에 관한 제2호에는 3천만 원 공제, 나머지 증여재산에 관한 제3호에는 같은 법 제53조 및 제54조의 규정에 의한 증여재산공제 및 재해손실 공제 금액을 공제한다는 내용이 있다). 위와 같은 법문의 내용에 비추어 같은 법 제55조 제1항은 명의신탁재산과 합산배제증여재산에 대하여 공제를 전혀 인정하지 않거나

다른 증여재산보다 적은 금액의 공제만을 인정하겠다는 취지의 규정으로 보는 것이 옳다.

라) 명의신탁을 증여로 의제하여 증여세를 부과하는 것은 조세회피 행위를 효과적으로 방지하여 조세 정의를 실현하기 위하여 실질과세의 원칙에 대한 예외를 인정하는데 그 입법취지가 있으므로(대법원 2011. 9. 8. 선고 2007두17175 판결 등 참조), 증여로 의제되는 명의신탁재산에 대한 증여세 산정시 다른 증여재산과 달리 증여재산 등의 공제제도를 규정하지 않은 것은 조세회피 행위를 효과적으로 방지하기 위한 입법목적 달성을 위하여 수증자에 비하여 명의수탁자에게 불이익을 주려는 것이다. 이러한 관점에서 보더라도, 입법자가 종전 상증세법과 달리 개정 상증세법에서 증여로 의제되는 명의신탁의 경우에는 재차증여가산제도를 배제하여 명의수탁자가 누진세율을 회피할 수 있도록 하였다고는 볼 수 없다.

마) 한편 2018. 12. 31. 법률 제16102호로 개정된 현행 상증세법은 제45조의2에 따른 명의신탁 증여의제의 경우 증여세 납세의무자를 명의자에서 실제 소유자로 변경하면서(제4조의2 제2항), 제45조의2의 규정에 따른 명의신탁재산을 수증자의 증여세과세가액에서 제외되는 합산배제증여재산으로 규정하고 있다(제47조 제1항). 그러나 이는 증여로 의제되는 명의신탁재산에 대한 증여세 납세의무자가 변경됨에 따른 창설적 규정에 해당하여 이와 같은 명시적인 규정이 없었던 개정 상증세법의 해석에 고려할 수는 없다.

3) 원심판결 이유를 앞서 본 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심이 같은 취지에서 이 사건 각 처분 중 2004년 증여분 증여세 부과처분과 위 증여세에 대한 가산세 부과처분에 재차증여가산의 위법이 있다는 원고의 주장을 배척한 것은 정당하고, 거기

에 상고이유 주장과 같이 조세법률주의에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3. 결론

그러므로 상고를 기각하고, 상고비용은 패소자가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 김상환

 대법관 박상옥

주 심 대법관 안철상

 대법관 노정희